



Arrêt du 9 juin 2020

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Annie Rochat Pauchard, Keita Mutombo, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
les deux représentés par
Maître Dominique Morandet Maître Cécilia Siegrist,
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

A.a En date du (...), la Direction générale des finances publiques françaises (ci-après : DGFIP ou autorité fiscale française ou autorité requérante) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC ou autorité inférieure ou autorité requise) une demande d'assistance administrative en matière fiscale se rapportant à la période allant du (...) au (...), comportant deux volets l'un concernant A._____, l'autre, la société française C._____.

A.b La DGFIP indiquait procéder au contrôle de la situation fiscale de la société française C._____ et de son dirigeant A._____, résident fiscal français. Dans le cadre de ce contrôle, il était apparu que la société suisse B._____ facturait à la société C._____ des prestations, effectuées par A._____, pour la gestion de celle-ci. Dites prestations avaient, à titre de « charge déductible de la base fiscale », réduit le résultat imposable en France de la société C._____. La demande adressée à l'autorité inférieure visait ainsi à obtenir des renseignements sur les éventuels avoirs et revenus non déclarés à l'autorité fiscale française par A._____ et à s'assurer de la réalité des prestations facturées par la société suisse B._____ à la société française C._____, de manière à pouvoir établir le montant des impôts dus par cette dernière.

A.c Les renseignements requis auprès de l'AFC au sujet de A._____ étaient les suivants :

a) A._____ est-il connu des autorités fiscales de la Suisse ? A-t-il déclaré des revenus au titre des années concernées par la présente demande? Dans l'affirmative, veuillez indiquer la nature et le montant de ces revenus ainsi que les montant de l'impôt dû et celui de l'impôt payé sur ces revenus.

b) A._____ a-t-il perçu des revenus de son activité en Suisse au titre de chacune des années concernées? A-t-il notamment perçu des rémunérations (salaires, honoraires, dividendes, etc.) de la société B._____? Veuillez préciser le cas échéant le montant et la date de perception de ces revenus.

c) A._____ a-t-il détenu (directement ou indirectement) un patrimoine immobilier ou mobilier en Suisse au cours des années concernées? Dans l'affirmative, veuillez en communiquer le détail et la valeur, ainsi que les revenus générés, le cas échéant, par ce patrimoine.

Si le contribuable détient indirectement des actifs immobiliers ou mobiliers, veuillez indiquer le nom et l'adresse de l'entité propriétaire de ces actifs. Veuillez également indiquer le lien existant entre cette entité et le contribuable (bénéficiaire effectif, dirigeant, pourcentage de détention, etc.).

d) A. _____ est-il le bénéficiaire effectif d'une société, autre que B. _____, ou de toute autre entité? Dans l'affirmative, veuillez communiquer:

- les noms, adresse et copie des statuts de ces entités;
- le montant et le pourcentage des droits sociaux détenus par A. _____ dans ces entités;
- les fonctions exercées par A. _____ dans ces entités ainsi que les rémunérations correspondantes;
- les copies des écritures comptables passées au nom du contribuable dans ces entités.

A.d Les renseignements suivants étaient requis dans la demande visant C. _____ :

a) La société B. _____ est-elle connue des autorités suisses? Dans l'affirmative, veuillez fournir une copie des statuts de cette société.

b) Cette société est-elle soumise à des obligations déclaratives fiscales? Si oui, veuillez communiquer, pour chaque année concernée, le montant des revenus déclarés, le taux d'imposition applicable, le montant d'impôt dû et celui d'impôts payé. Le cas échéant veuillez indiquer si l'entité a bénéficié d'un ruling fiscal.

c) Quels sont les noms et adresses des associés (bénéficiaires effectifs) et des dirigeants de la société B. _____? Veuillez indiquer la répartition du capital avec les pourcentages de détention de chaque associé. Quels sont les noms et adresses des personnes ayant perçu des dividendes versés par cette entité?

c) Quelle est l'activité exercée par la société B. _____? Son adresse est-elle une adresse de domiciliation ou celle du lieu de l'exercice réel d'activité? Veuillez préciser les moyens humains (l'effectif de la société et les fonctions exercées) et les moyens matériels dont dispose cette société.

d) Veuillez fournir une copie des bilans et comptes de résultat au titre des années faisant l'objet de la demande ainsi que le montant du chiffre d'affaires.

e) S'agissant des relations entre B. _____ et C. _____:

- veuillez fournir le compte client et le compte fournisseur de la société française C. _____ pour les années vérifiées;
- veuillez produire la copie des factures fournies ou reçues de la société française C. _____ pour les années vérifiées.

f) Veuillez indiquer si A. _____ est ayant-droit des comptes bancaires ouverts au nom de la société B. _____ ou s'il dispose d'une procuration sur ces comptes.

B.

B.a Par deux ordonnances de production distinctes du 27 décembre 2016, l'AFC a requis le Service cantonal des contributions du Canton du Valais,

respectivement la société B._____, domiciliée auprès de la société D._____, de fournir les documents et renseignements demandés par la DGFIP. La société B._____ a, en sus, été priée d'informer A._____ et la société C._____ de l'ouverture d'une procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner dans un délai de 10 jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.b Par courrier du 10 janvier 2017, le Service cantonal des contributions du Valais a fait droit à la requête de l'AFC en lui transmettant les documents et renseignements demandés. La société D._____ en a fait de même par courriels du 23 janvier 2017. Il ressortait des informations transmises à l'AFC qu'A._____ n'était pas assujéti aux impôts dans le canton du Valais, de sorte que l'autorité fiscale valaisanne ne disposait d'aucune information à son sujet. En revanche, la société B._____ était soumise à des obligations déclaratives fiscales dans le canton du Valais. L'autorité fiscale valaisanne avait ainsi été en mesure de répondre aux points a) à e) du volet de la demande relatif à la société C._____ (cf. *supra* A.d).

B.c Par courriers du 18 octobre 2017, l'AFC a indiqué à A._____, respectivement à la société B._____, les renseignements tels qu'elle envisageait de les remettre à l'autorité requérante. Lesdits renseignements contenaient notamment le nom de personnes non visées par la demande d'assistance administrative, dont celui de E._____ qui apparaissait comme gérant de la société B._____.

B.d L'AFC a été informée par courriel du 21 décembre 2017 que Maître Dominique Morand avait été chargé de la défense des intérêts d'A._____ et de la société B._____ dans le cadre de la procédure d'assistance administrative.

B.e Par courrier du 2 mars 2018, l'intégralité des pièces du dossier a été remise à Maître Dominique Morand. A._____ et la société B._____, par l'entremise de leur conseil, ont fait part de leurs observations à l'autorité inférieure par courrier du 15 mars suivant.

C.

Parallèlement à la procédure d'assistance fiscale, le Tribunal de Grande Instance de Grenoble (ci-après : TGIG) a sollicité, en date du 26 octobre 2017, l'entraide judiciaire auprès de la Suisse dans le cadre d'une enquête pénale instruite contre inconnu pour présentation des comptes annuels inexacts, escroquerie et banqueroute par détournement d'actifs. Les diverses informations et mesures requises dans la commission rogatoire

adressée à la Suisse se rapportaient à A. _____ et la société B. _____. Le Ministère public du canton du Valais a prononcé deux décisions, l'une le 27 novembre 2017, l'autre le 1^{er} mars 2018, tendant à ce qu'il soit procédé aux actes d'instruction requis par le TGIG.

D.

D.a Par décision du 23 avril 2018, notifiée à A. _____ et à la société B. _____ le lendemain, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité fiscale française.

D.b Par acte du 23 mai 2018, A. _____ et la société B. _____ (ci-après : les recourants), agissant par l'entremise de leur conseil, interjettent recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal ou TAF) à l'encontre de la décision de l'AFC, concluant principalement, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de celle-ci et au refus de l'assistance administrative, subsidiairement au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision incluant un caviardage des données de tiers non concernés. A l'appui de leurs conclusions, ils allèguent que la demande d'assistance violerait les principes de la spécialité, de la subsidiarité et de la pertinence vraisemblable.

D.c Dans sa réponse du 9 juillet 2018, l'autorité inférieure rejette chacun des griefs formulés à l'encontre de sa décision et conclut au rejet du recours sous suite de frais et dépens.

D.d Par réplique du 26 juillet 2018, les recourants ont persisté dans leurs conclusions.

Pour autant que de besoin, les autres faits et arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce –, ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prononcées par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale, [LAAF, RS 651.1]). Il est ainsi compétent pour statuer sur la présente affaire.

1.2 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est régie par la LAAF, les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces demeurant réservées (art. 1 al. 2 LAAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement (art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

1.3 Déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA), dans le respect des formes requises (art. 52 PA), par les recourants qui disposent de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF), le recours est recevable, de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur ses mérites.

1.4 A toutes fins utiles, il est rappelé que le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). De ce fait, l'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne saurait intervenir avant l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

2.

2.1 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 ss). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a; ATAF 2012/23 consid. 4, 2007/27 consid. 3.3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3^e éd. 2013, ch. 1135).

2.2 Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd. 2013, p. 73 ch. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e éd., 2016, ch. 1146 ss).

3.

3.1 L'assistance administrative en matière fiscale avec la France est régie par l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après : CDI CH-FR, RS 0.672.934.91) ainsi que par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (RO 2010 5683) qui s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant les années postérieures à 2009.

3.2 La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, à savoir (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; (b) la période visée ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal poursuivi et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations : arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.2, A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2). Le Tribunal fédéral retient que cette liste d'éléments à fournir est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4).

3.3

3.3.1 Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la convention de double imposition ou la législation fiscale interne des Etats contractants (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4 ; arrêts du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié aux ATF 143 II 202). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements se conçoit comme la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6, 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3). Elle a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant permettre aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En

conséquence, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois fournis, il s'avère par la suite que l'information demandée n'est finalement pas pertinente.

3.3.2 Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis se bornant à un contrôle de plausibilité. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêts du TAF A-2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2, A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.3.1 ; voir aussi quelques rares arrêts du TF en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 161 consid. 2.1.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet arrêt du TAF A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 in fine).

3.3.3 La demande d'assistance administrative vise en principe à obtenir des informations relatives à la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes tierces dont l'assujettissement n'est pas invoqué (arrêts du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4). La transmission d'informations concernant des tiers est ainsi en principe également possible à condition de répondre à l'exigence de la pertinence vraisemblable (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 et 142 II 161 consid. 4.6.1 ; pour des développements, arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3).

3.3.4 Le Tribunal fédéral a considéré que si des informations concernant une société pouvaient être pertinentes pour l'imposition du contribuable visé par la demande d'assistance, elles constituaient alors à tout le moins des renseignements « vraisemblablement pertinents » au sens de la clause d'assistance fiscale internationale. A cet égard, il a notamment été

admis que les relations concrètes entre le contribuable faisant l'objet d'une procédure de taxation dans l'Etat requérant et la société dont ledit contribuable est ayant droit économique, peuvent être pertinentes pour sa taxation, raison pour laquelle un rapport avec l'affaire fiscale en question apparaît à tout le moins vraisemblable (ATF 141 II 436 consid. 4.6 ; arrêts du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.2.3 et A-5149/2015 du 29 juin 2016 consid. 4.7.1 [décision confirmée par l'ATF 144 II 29]). Dans cette constellation, les informations concernant cette personne contrôlée économiquement sont vraisemblablement pertinentes et peuvent dès lors être transmises, la société devant être qualifiée de « personne concernée » au sens de l'art. 9 al. 3 LAAF, sans pouvoir faire appel à la clause libératoire de l'art. 4 al. 3 LAAF (arrêts du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3.4.7 et A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.5.1 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018]). Les informations ayant trait aux activités de la société, au nombre de ses employés et à ses locaux doivent à ce titre être transmises car elles sont propres à déterminer si la société dispose, ou non, d'une existence réelle (ATF 142 II 69 consid. 3.1 et 3.2 [actionnariat unique d'une société à responsabilité limitée sise en Suisse] ; arrêt du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.2.3 ; cf. ATF 141 II 436 consid. 4.6).

3.3.5 S'agissant des tiers non impliqués, la transmission de leurs noms n'est admissible, en vertu de l'art. 4 al. 3 LAAF, que si cette information est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que la remise des noms de ces tiers non impliqués est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé. En d'autres termes, cela signifie que l'art. 4 al. 3 LAAF n'empêche pas la transmission d'informations relatives à des tiers non impliqués — telles que leur nom — si ces informations sont susceptibles d'être pertinentes pour l'objectif fiscal poursuivi et si leur transmission est nécessaire, c'est-à-dire si le fait de les supprimer ou de les caviarder irait à l'encontre du but de l'assistance fiscale internationale (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 avec les réf. citées ; arrêts du TF 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.1, 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). Ce n'est que si les informations concernant les tiers ne sont pas vraisemblablement pertinentes qu'elles ne doivent pas être transmises. Cela étant, en cas de transmission, les tiers dont les noms apparaissent sont protégés ; à la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (cf. art.

20 al. 2 LAAF ; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; voir encore arrêt du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 3.4 en lien avec les art. 2 al. 2 let. c et 6 al. 2 let. a de la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données [LPD, RS 235.1]).

3.4 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ch. XI par. 2 Protocole additionnel CDI CH-FR; voir ATF 143 II 136 notamment consid. 6.3 ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1). L'interdiction des « fishing expeditions » comme la condition de l'exigence de la pertinence vraisemblable correspondent au principe de proportionnalité (voir art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (cf. ATF 139 II 404 consid. 7.2.3, et parmi d'autres : arrêt du TAF A-5893/2017 du 8 octobre 2019 consid. 2.4). Cela étant, il n'est pas attendu de l'autorité requérante que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. parmi d'autres: arrêt du TAF A-7022/2018 du 30 juillet 2019 consid. 3.3).

3.5

3.5.1 Le principe de la bonne foi s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités lors de l'application d'une CDI (cf. art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [RS 0.111]; ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1).

3.5.2 Dans le cadre des relations internationales, la bonne foi d'un Etat est toujours présumée. Cette présomption implique, dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.2, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.4). En cas de doute sérieux, le principe de la bonne foi ne s'oppose toutefois pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.2, A-

4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3).

3.5.3 L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2 et A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.4.1 avec les réf. citées [décision confirmée par arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018]).

3.6 Conformément au principe de spécialité (cf. art. 28 par. 2 CDI CH-FR), les informations ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative à la personne désignée comme concernée par la demande, pour les faits décrits dans celle-ci, et doivent en principe être tenues secrètes (cf. arrêt du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres: arrêt du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6).

3.7 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité qui dicte que l'autorité requérante doit épuiser au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne (ch. XI par. 1 du Protocole additionnel CDI CH-FR), ce qui n'implique toutefois pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. parmi d'autres: arrêt du TAF A-2327/2017 du 22 janvier 2019 consid. 5.3.3). Le principe de subsidiarité est étroitement lié au principe de la confiance applicable dans les relations interétatiques (cf. *supra* consid. 3.5.2). Ainsi, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou avoir procédé de manière conforme à la convention, il n'y a pas de raison – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2). Le principe de la confiance ne s'oppose toutefois pas à ce que l'Etat requis, pris de doutes sérieux quant au respect du principe de subsidiarité, demande un éclaircissement à l'Etat requérant (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2).

3.8 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. Dans le cadre de l'assistance

administrative en matière fiscale, l'AFC dispose, en vertu de l'art. 111 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11; message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale, FF 2011 5771, 5791), des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des administrations fiscales cantonales la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 28 par. 1 CDI-CH-FR (arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.2 avec les réf. citées ; voir aussi art. 11 al. 1 LAAF 1ère phrase et art. 8 al. 1 et 2 LAAF).

4.

En l'espèce, la Cour examinera la forme de la demande (consid. 4.1 ci-après), avant de traiter successivement les autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par les recourants (consid. 4.2, 4.3 et 4.4 ci-après).

4.1 Sur le plan formel, le Tribunal constate que la demande d'assistance contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet le nom des personnes visées par le contrôle mené par l'autorité requérante, le nom du détenteur d'informations, la période visée par la demande, l'objectif fiscal fondant la demande ainsi que la description des renseignements demandés.

4.2

4.2.1 Dans un premier grief, les recourants soutiennent que la demande de la DGFIP ne respecterait pas le principe de spécialité. D'après eux, il existerait un risque que les informations requises soient utilisées à d'autres fins que celles évoquées dans la demande. Ce risque résulterait de l'existence dans le cas d'espèce de deux procédures parallèles — l'une fiscale ayant conduit à la demande litigieuse, l'autre pénale (cf. ci-avant Faits, let. C) — se basant sur le même complexe de faits, ce qui impliquerait que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative pourraient être utilisées dans la procédure pénale. Par ailleurs, les personnes non visées par la demande d'assistance qui figurent dans les informations que l'AFC entend transmettre à l'Etat requérant ne seraient pas à l'abri d'une utilisation de celles-ci dans le cadre d'une éventuelle procédure à leur encontre. A cela s'ajouterait encore que le principe de spécialité ne serait de manière générale pas respecté par l'Etat requérant. Dans ce contexte, les garanties fournies par l'Etat requérant, en particulier l'affirmation selon laquelle la demande présentée est effectuée

« conformément aux termes de la convention », ne seraient ainsi pas suffisantes.

4.2.2 En vertu du principe de spécialité (cf. *supra* consid. 3.6), l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis que dans la procédure relative à la personne désignée comme concernée par la demande et pour les faits décrits dans celle-ci. Il convient de rappeler que les Etats sont présumés agir de bonne foi (cf. *supra* consid. 3.5.2), de sorte que l'autorité requise peut partir du principe que l'Etat requérant respectera le principe de spécialité, sans qu'une garantie expresse de celui-ci à cet égard ne soit nécessaire. Si toutefois l'autorité requérante fait une déclaration contenant une telle garantie, celle-ci lie le Tribunal dans la mesure où elle ne peut pas immédiatement être réfutée en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (cf. *supra* consid. 3.5.3).

4.2.3 En l'espèce, les recourants prétendent que le principe de spécialité ne serait de manière générale pas respecté par l'Etat requérant. Ce constat s'imposerait en raison de l'affaire ayant conduit à l'arrêt du TAF A-4974/2016 du 25 octobre 2016, dans le cadre de laquelle la DGFIP aurait transmis des renseignements obtenus auprès de l'AFC aux autorités pénales françaises, violant ainsi le principe de spécialité. Certes, dans le cadre de cette procédure, des doutes avaient initialement été émis quant au respect du principe de spécialité par la France comme Etat requérant en raison du risque que les informations transmises ne servent une procédure pénale française dirigée contre une personne tierce (cf. TAF A-4974/2016 du 25 octobre 2016, consid. 3.1.4). Ces doutes ont toutefois par la suite été dissipés par l'autorité requérante qui a fait savoir, par courrier du 11 juillet 2017, que la phase d'instruction pénale relative à ce tiers était close, de sorte qu'une utilisation dans la procédure pénale des renseignements requis par le biais de l'assistance administrative était exclue. En tout état de cause, force est de constater que les doutes de l'AFC se rapportaient à un cas particulier dont on ne saurait déduire une violation systématique du principe de spécialité par l'Etat requérant. Ainsi, le cas invoqué par les recourants ne suffit pas à renverser de manière générale la présomption de bonne foi de l'Etat requérant quant au respect du principe de spécialité.

4.2.4 Selon les recourants, il existerait un risque que les informations obtenues par la voie de l'assistance administrative soient utilisées dans le cadre de la procédure pénale car les faits sur lesquels se fonderaient ces procédures se recouperaient. En outre, dites informations pourraient selon les recourants être utilisées par l'autorité requérante au détriment de tiers

dans le cadre d'éventuelles procédures dirigées contre eux. En l'occurrence, la DGFIP a expressément déclaré dans la note d'accompagnement de sa demande du (...) que celle-ci était effectuée « conformément aux termes de la convention ». Cette formule inclut la garantie que le principe de spécialité sera respecté. Dès lors, et ce conformément au principe de la confiance, à moins que cette déclaration ne soit immédiatement réfutable, elle ne saurait être remise en cause par l'Etat requis. Or, la simple coexistence dans l'Etat requérant de deux procédures de nature différente se basant, par hypothèse, sur le même complexe de faits ne suffit pas à renverser la présomption de bonne foi de l'Etat requérant quant au respect du principe de spécialité. Ce d'autant moins lorsque, comme c'est le cas en l'espèce, l'Etat requérant a pour la procédure pénale en question, sollicité l'entraide judiciaire de la part de la Suisse et obtenu de l'autorité d'exécution qu'il soit procédé aux actes requis. Par ailleurs, s'agissant de l'utilisation des informations au détriment de tiers, force est de constater que les recourants n'apportent aucun élément permettant d'étayer un tel risque, ce dernier demeurant ainsi au stade de la conjecture toute générale. Dans de telles conditions, il y a lieu de s'en tenir aux déclarations de l'autorité requérante, de sorte qu'il faut admettre que le principe de spécialité sera respecté.

4.2.5 Force est ainsi de constater que le principe de spécialité n'est pas violé et que ce grief doit par conséquent être rejeté.

4.3

4.3.1 Au moyen d'un deuxième grief, les recourants allèguent que le principe de subsidiarité ne serait pas respecté. A l'appui de leur grief, ils avancent que les informations faisant l'objet de la demande d'assistance administrative n'auraient pas été préalablement requises auprès des personnes concernées, soit A. _____ et la société C. _____. En outre, ils estiment que l'autorité requérante aurait dû, avant de solliciter l'assistance de l'Etat requis, interroger les personnes susceptibles de détenir les renseignements, soit la société B. _____. Les moyens de droit internes de l'Etat requérant n'auraient ainsi pas été épuisés préalablement au dépôt de la demande, de sorte que le principe de subsidiarité aurait été violé.

4.3.2 Selon le principe de subsidiarité, l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe a pour but d'assurer que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire

peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). A cet égard, et ce conformément au principe de la confiance, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité.

4.3.3 En l'espèce, l'autorité requérante a indiqué dans le courrier d'accompagnement de sa demande que « les moyens de collecte du renseignement, prévus par notre procédure fiscale interne et utilisables à ce stade, ont été épuisés ». Cela revient en substance à affirmer que le principe de subsidiarité a été respecté. Compte tenu du fait que les relations internationales sont basées sur le principe de la confiance, la Suisse ne saurait remettre en cause cette affirmation sur la base des allégations des recourants. En effet, les recourants ne sauraient tirer argument du fait qu'ils auraient éventuellement communiqué spontanément les informations demandées à la DGFIP s'ils avaient été invités à le faire, dans la mesure où une éventuelle coopération n'aurait offert aucune garantie de crédibilité et d'exhaustivité et qu'il est admis que l'assistance puisse aussi servir à la confirmation d'informations déjà en possession de l'Etat requérant. Il n'existe en l'occurrence aucun élément concret ou de doute sérieux permettant à l'autorité inférieure de remettre en question les déclarations de l'autorité requérante selon lesquelles les moyens de collecte du renseignement, prévus par sa procédure fiscale interne et utilisables à ce stade, ont été épuisés. Partant, il n'y a pas lieu de s'écarter des déclarations de l'autorité requérante qui affirme en substance avoir respecté le principe de subsidiarité.

4.3.4 Pour le surplus, contrairement à ce que soutiennent les recourants, on ne saurait reprocher à l'autorité requérante de s'être abstenue de requérir les informations directement auprès de la société suisse B._____. En effet, en vertu du principe de souveraineté que les Etats se doivent de respecter dans leurs relations, les actes de puissance publique accomplis par un Etat ou par ses agents sur le territoire d'un autre sans le consentement de ce dernier sont inadmissibles (ATF 137 IV 33 consid. 9.4.3, voir aussi l'arrêt du TF 2C_160/2019 du 5 novembre 2019 en relation avec la notification d'acte à l'étranger). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, et en tout cas pour les périodes fiscales ici en cause (2013 à 2016), force est de constater qu'aucune disposition de la CDI CH-FR ne permet aux Etats contractants d'interroger directement la personne susceptible de détenir les

renseignements sur le territoire de l'autre. L'Etat requérant doit donc passer par la voie de l'assistance administrative pour obtenir les renseignements détenus par une personne domiciliée sur le territoire de l'Etat requis. Par conséquent, c'est à bon droit que la DGFIP s'est abstenue d'interroger elle-même la société B._____.

4.3.5 Compte tenu de ce qui précède, le principe de la subsidiarité n'est pas violé, de sorte qu'il convient de rejeter ce grief.

4.4

4.4.1 Dans un dernier grief, les recourants font valoir en substance que la transmission des informations requises constituerait une violation du principe de la pertinence vraisemblable. En effet, les recourants se plaignent de ce que les renseignements que l'autorité inférieure entend transmettre contiendraient des informations relatives à des tiers non concernés, soit à E._____ et la société B._____, de sorte que l'art. 4 al. 3 LAAF serait violé. Selon eux, l'autorité requérante aurait dû adresser une demande d'assistance concernant spécifiquement E._____ pour obtenir les informations requises, de manière à ce que le droit d'être entendu de celui-ci soit respecté. A défaut de rejeter la demande d'assistance, il conviendrait ainsi à tout le moins de procéder au caviardage du nom des tiers qui apparaissent dans les documents que l'AFC s'apprête à transmettre.

4.4.2 A titre liminaire, il convient de rappeler que lorsque les conditions de forme prévues au par. 3 ch. XI du Protocole additionnel sont remplies, la demande est présumée remplir la condition de la pertinence vraisemblable (cf. *supra* consid. 3.2). Dans ce cadre, le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité car l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant. A l'instar de ce qui prévaut pour les contribuables visés par la demande d'assistance, il n'y a lieu de transmettre les renseignements relatifs à des tiers non impliqués qu'à condition que ceux-ci apparaissent comme vraisemblablement pertinents. A cet égard, les relations concrètes entre le contribuable faisant l'objet d'une procédure de taxation dans l'Etat requérant et une société sise en Suisse dont ledit contribuable est le client ou le gérant, peuvent être pertinentes pour sa taxation, raison pour laquelle un rapport avec l'affaire fiscale en question apparaît à tout le moins vraisemblable. Quant à la transmission de nom de tiers qui apparaissent dans les documents à remettre, celle-ci n'est admissible que si le caviardage de ces noms rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative.

4.4.3 In casu, la demande d'assistance de la DGFIP est conforme aux exigences formelles du par. 3 ch. XI du Protocole additionnel (cf. *supra* consid. 4.1), de sorte que celle-ci est réputée porter sur des éléments vraisemblablement pertinents. Dite demande — qui vise dans son deuxième volet expressément la société suisse B. _____ — a notamment pour but de s'assurer de la réalité des prestations facturées par la société suisse à la société française C. _____. Pour ce faire, il est nécessaire d'une part de s'assurer de l'existence réelle de B. _____, d'autre part d'éclaircir les relations concrètes qu'entretiennent les deux recourants entre eux mais aussi avec la société faisant l'objet de la procédure fiscale en France. Dans ce contexte, la répartition du capital-social entre les associés de la société B. _____ ainsi que l'identité de ses gérants apparaissent comme des informations vraisemblablement pertinentes pour déterminer si et dans quelles conditions des prestations en faveur de la société française ont effectivement été effectuées. A cet égard, caviarder le nom des gérants, notamment celui de E. _____ comme les recourants le suggèrent, reviendrait à vider de son sens la demande de l'autorité requérante. Ainsi, les informations requises quant à la société suisse B. _____, y compris celles où apparaissent les noms de tiers, remplissent la condition de la pertinence vraisemblable.

4.4.4 S'agissant du droit d'être entendu des tiers non impliqués, le Tribunal fédéral ne s'est pas encore prononcé sur la question de savoir dans quelle mesure ces personnes devraient être informées de l'existence d'une procédure d'assistance administrative en cours, en particulier sous l'angle du droit d'être entendu. Notre Haute Cour a en revanche eu l'occasion de préciser que les recours ne peuvent pas être formés au nom ou dans l'intérêt d'un tiers, cela signifie que, dans le cadre de l'assistance administrative en matière fiscale, la personne concernée ne saurait être suivie en tant qu'elle requerrait à ce que les tiers concernés par la procédure d'assistance soient informés de l'existence de dite procédure (ATF 139 II 404 consid. 11). La Cour de céans a ainsi refusé d'entrer en matière sur une conclusion prise par les recourants tendant à obliger les autorités à informer les personnes dont les données n'étaient pas caviardées, afin que celles-ci puissent s'en plaindre, au motif que les recourants n'étaient eux-mêmes pas directement concernés et ne pouvaient donc faire valoir les intérêts de tiers (cf. parmi d'autres, arrêt du TAF A-3764/2017 du 2 octobre 2019 consid. 7.3.4 et 7.3.5).

En l'espèce, déjà sur la base de la jurisprudence précitée, le grief des recourants qui invoquent un intérêt de tiers (E. _____) doit être rejeté. En outre, force est de constater que les indications relatives au tiers qui

apparaissent dans les informations que l'AFC s'apprête à remettre soit leur nom, leur adresse, leur détention respective de parts sociales de la société suisse, leur fonction au sein de cette société ainsi que le mode de signature, figurent directement au registre du commerce du Bas-Valais dont les données sont librement accessibles. Dites informations ne revêtent donc pas un caractère confidentiel qui pourrait justifier que les tiers en question soient informés de l'existence d'une procédure impliquant leur transmission. La Cour de céans ne voit par conséquent aucun intérêt qu'il conviendrait de protéger par l'octroi d'un droit d'être entendu à ces tiers dans le cadre de la présente procédure.

Ce grief étant mal fondé, il convient de le rejeter également.

4.5 Pour le surplus, rien ne laisse penser que les autres conditions matérielles de l'assistance administrative ne seraient pas remplies, ce que les recourants ne prétendent du reste pas non plus.

Compte tenu des considérants qui précèdent, le recours est rejeté.

5.

5.1 Les recourants, qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent à CHF 5'000 francs (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée du même montant.

5.2 Vue l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA, art. 7 al. 1 FITAF a contrario et art. 7 al. 3 FITAF).

6. La présente décision, rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de 10 jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure de CHF 5'000.-- sont mis à la charge des recourants. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; acte judiciaire)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Raphaël Bagnoud

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :